



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16682.721188/2013-64
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.214 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Demetrius Nichele Macei (em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 830/873) interposto por CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-002.341 (e-fls. 790/797), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 05/10/2016, no qual foi dado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 573/598), relativa ao ano-calendário de 2008, discorre sobre glosa de despesas decorrentes do pagamento de juros sobre capital próprio (JCP). Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 653/686), que foi julgada procedente (e-fls. 724/751) pela primeira instância (DRJ). Em razão do valor de crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) deu provimento ao recurso de ofício (e-fls. 790/797) e restabeleceu a autuação fiscal. A Contribuinte opôs embargos de declaração (e-fls. 806/812) que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 821/822).

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 830/873), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 939/961, para devolver as matérias (1) glosa de despesas relativas a pagamento de juros sobre capital próprio e (2) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") às e-fls. 963/961.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação que foi julgada **procedente** pela 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, nos termos do Acórdão nº 14-48.759, da sessão de 26/02/2014, conforme ementa a seguir.

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL.

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, respeitando-se os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. PAGAMENTO ACUMULADO. CALCULO DO VALOR E LIMITES.

Nada obsta a dedutibilidade do JCP pago acumuladamente, aplicando-se a taxa de juros do período a que corresponder o encargo, desde que provado, ano a ano, ter esse passível de distribuição e dedução, respeitado o limite de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do efetivo pagamento ou crédito, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Em razão da exoneração do crédito tributário ultrapassar o limite de alçada, foi efetuada remessa necessária. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 05/10/2016, decidiu no sentido de dar provimento ao recurso de ofício, por meio do Acórdão nº 1402-002.341, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal

procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Foram opostos pela Contribuinte embargos de declaração (e-fls. 806/812) que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 821/822).

Na sequência, a Contribuinte interpôs recurso especial. Discorre sobre a legalidade do procedimento adotado pela empresa, amparado pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, citando jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma, Resp nº 1.086.752-PR) e dos TRF da 3ª, 4ª e 5ª Regiões. Entende que o dispositivo legal e os artigos 347, 668 e 691, §9º do RIR/99 predicam que (a) o pagamento dos juros é opção da empresa; (b) dessa opção, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de IRPJ e CSLL, os juros pagos ou creditados, calculados sobre as contas de patrimônio líquido, limitados à variação *pro-rata* dia da TJLP; (c) o efetivo pagamento ou crédito está condicionado à existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados; (d) o IRF de 15% é devido na data do pagamento ou crédito sendo considerado tributação exclusiva no caso beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica isenta, e a antecipação do devido na declaração no caso de beneficiários pessoa jurídica tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado; poderá ser compensado com o retido na fonte por empresa tributada com base no lucro real que pagar ou creditar JCP a seu titular, sócios ou acionistas; os juros pagos ou creditados poderão ser imputados ao valor de dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976 sem prejuízo da tributação de 15% e para o cálculo dos juros não será considerado o valor da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica salvo se for adicionada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse contexto, aduz que a legislação teria previsto apenas as consequências fiscais do pagamento ou crédito de JCP (tributação na fonte de 15% na data do pagamento ou crédito e dedução da despesa respectiva da base de cálculo do IRPJ e CSLL), não tendo cuidado de permissões ou vedações desse pagamento, tampouco da época em que deveriam ou poderiam ser deliberados, creditados ou pagos. Ou seja, tratar-se-ia de critério da empresa decidir sobre o momento. Por isso, teria a empresa a liberdade para deliberar, no futuro, sobre o pagamento de valores relativos a juros sobre o capital que poderia ter deliberado em exercícios passados. No que diz respeito ao regime de competência, encontra-se ligado ao conceito de despesa incorrida. E, no caso em tela, a pessoa jurídica se torna devedora do sócio ou acionista somente após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento. Assim, o momento em que o valor dos juros deve ser registrado como despesa financeira é justamente aquele em que há a deliberação determinando do pagamento do JCP, no caso dos autos, em 2008. Assim, tendo a Contribuinte deliberado, em 2008, efetuar o pagamento dos JCP tomando por base os patrimônios líquidos de 2005, 2006 e 2007, dentro das condições exigidas pela Lei nº 9.249, de 1995, a despesa correspondente ao pagamento desses juros somente surgiu no ano-calendário de 2008. Por isso a previsão da IN SRF nº 11, de 1996, no sentido de que a despesa relativa ao

JCP deve ser reconhecida no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento é que nasce a obrigação a eles relativa. Menciona jurisprudência administrativa para ratificar seu entendimento e discorre que precedente da 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-002.180) teria incorrido em equívocos, e convida a uma reflexão do art. 73 da Lei nº 12.973, de 2014. Protesta sobre a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício. Requer pela admissibilidade e provimento do recurso para reforma do acórdão recorrido ou, pelo menos, pelo afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 939/961).

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 963/986), no qual requer pela manutenção da decisão recorrida. Discorre que a não deliberação, no momento oportuno, sobre o pagamento dos JCP nos limites autorizados pela lei implicam em renúncia ao direito da Contribuinte. Discorre que os limites a serem observados para o pagamento do JCP (50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros) dizem respeito a cada exercício financeiro isoladamente. Assim, sendo aplicada a TJLP sobre o PL de determinado ano, a parcela dedutível deverá observar a existência de lucro líquido ou de lucros acumulados e reservas de lucros do mesmo ano, não havendo de se falar em retroatividade. Entende que a conduta da empresa teria revelado um descumprimento aos requisitos legais, vez que ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados (2005, 2006 e 2007), mas observou tão-somente o lucro do exercício de 2008, ano de deliberação e pagamento do JCP, para verificar o limite dedutível. Cita exemplo no qual, para o ano 2003, a aplicação da TJLP sobre o PL atingiria o montante fictício de R\$100,00, mas como o lucro líquido no exercício foi de R\$140,00, e não havendo lucro acumulado ou reserva de lucro, poderia ser utilizado apenas R\$70,00 para fins de dedução, vez que a lei limita o montante dedutível a 50% do lucro líquido do exercício. Assim, diante de tal situação, deixaria a empresa de deliberar sobre o assunto. Posteriormente, em um ano em que auferisse um lucro elevado, passaria a deliberar sobre exercícios pretéritos, vez que o limite da lei levaria em consideração uma base de cálculo maior e permitira a dedução de períodos anteriores. Discorre que não se pode admitir tal manipulação, razão pela qual os limites de dedução devem ser observados a cada exercício social. Aduz que se a assembleia de acionistas, em determinado ano, resolveu não remunerar os sócios por meio de juros sobre o capital próprio ou determinou o pagamento abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Menciona jurisprudência administrativa para ratificar seu entendimento. Sobre a matéria juros de mora sobre multa de ofício, entende que sua supressão incorreria em expressa afronta ao § 1º do art. 161 do CTN e à finalidade do ordenamento tributário. Requer que o recurso especial da Contribuinte tenha o provimento negado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 939/961, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999 ¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do Recurso Especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

As matérias devolvidas para o Colegiado consistem (1) na possibilidade de se deduzir pagamentos de juros sobre capital próprio decorrentes de exercícios anteriores ao ano em que realizada a deliberação, e (2) incidência de juros de mora sobre multa de ofício, cada qual tratada em tópico específico.

I. Juros sobre Capital Próprio - Dedutibilidade de Pagamento/Creditamento

O assunto já foi enfrentado pelo Colegiado, em recentes julgamentos. Vale citar os Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067 (os últimos quatro na sessão de setembro de 2017).

Transcrevo o voto da Conselheira Adriana Gomes Rego, proferido no Acórdão nº 9101-003.066, cujos fundamentos adoto como razões para decidir.

Juros sobre Capital Próprio Períodos Anteriores

A discussão cinge-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário em questão (entendimento da Fiscalização) ou também em relação a exercícios sociais anteriores (entendimento da Contribuinte).

(...)

Como resta evidente pelos próprios precedentes trazidos pela Fazenda e pela Contribuinte, a matéria não se encontra pacificada no âmbito do CARF.

As decisões mais recentes desta 1ª Turma da CSRF, no entanto, vão no sentido da indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. Com efeito, na sessão de 20 de janeiro de 2016, foram prolatados três acórdãos (de nºs 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182), todos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo nessa linha. Em todas essas votações, meu voto acompanhou o Relator, por entender que:

a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);

c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e

d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

Já na sessão de 1º de março de 2016, um processo de minha relatoria foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101002.248).

Nesse contexto, traz-se para o presente caso os argumentos expendidos na decisão em questão, dirimidas eventuais diferenças.

Em primeiro lugar, registre-se presente o fato de que a Lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização.

Constata-se, também, que a lei não mencionou o momento em que tais juros devem ser pagos. Contudo, vislumbra-se isso desnecessário, porque se a norma estabelece limites para fins de dedução do lucro real, é porque estamos falando de uma despesa contábil, que tem limites de dedutibilidade para fins de lucro real.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão nº 1102-000.934, de 8 de outubro de 2013, da lavra do ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo:

Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.

Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem.

Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior. (Grifei)

Antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida. De

fato, a despesa só surge após deliberação acerca do pagamento ou do creditamento dos juros e da sua correspondente contabilização.

Correto o Ilustre relator do acórdão recorrido quando afirma que para os exercícios pretéritos, não tendo havido pagamento da despesa ou apropriação da obrigação para pagar aos sócios em conta de passivo, não há que se falar em despesa incorrida.

Todavia, resta equivocado quando declara ser descabida menção à inobservância do regime de competência, posto que não houve despesa incorrida. Há inobservância ao regime de competência quando em 2010, a contribuinte apropria uma despesa, cujos fatos geradores ocorreram entre 1998 a 2009.

Neste sentido, trago à colação a lição de Hiromi Higuchi (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 127.):

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (Grifei)

E também os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho ²:

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico

² (Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 10/07/2017, às 15h58min)

perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

E é aqui que reside a questão: o momento que em o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento ou reconhecimento da obrigação referentes às despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 1998 a 2009, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período-base correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

No presente processo, em relação aos anos-calendário 1998 a 2009, para os quais a deliberação para pagamento de JCP só ocorreu em dezembro de 2010, e não foi constituída a obrigação de pagar os JCP correspondentes nos AC 1998 a 2009, não há que se falar em dessas despesas incorridas.

Poder-se-ia argumentar que a lei autoriza o cálculo de JCP sobre os lucros acumulados de anos anteriores; contudo, a menção aos lucros acumulados trazida pela Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tão somente a um dos limites para fins de dedutibilidade do lucro real, senão vejamos:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Grifei)

Neste sentido também entendeu a Conselheira Edeli Pereira Bessa, por meio do Acórdão nº 1101-000.904, de 12 de junho de 2013:

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração

anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital. (Grifei)

Além disso, o fato de o Conselho de Administração deliberar em dezembro/2010 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

A imputação dessa despesa só poderia ser efetivada com retificação do balanço, e esta retificação só tem previsão nas hipóteses de ocorrência de erro, dolo ou simulação, o que não é o caso.

Para se considerar a despesa como efetivamente incorrida, são necessários dois requisitos: i) a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos JCP e ii) a devida contabilização do pagamento da despesa ou da apropriação da obrigação em conta de passivo.

Dessa forma, a deliberação em reunião do Conselho de Administração para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (1998 a 2009) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação, nos termos do art. 37 do Estatuto Social da autuada, é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade do Conselho de Administração deliberar sobre pagamento de JCP em 2010, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do ano-calendário de 2010, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados.

De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Se a lei silencia, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art. 177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis

uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos. (Grifei)

Ou seja, a Lei nº 6.404/76 adotou o regime de competência como regra geral, devendo o regime de caixa ser aplicado excepcionalmente, para isso, deve estar previsto expressamente em lei. Nesse mesmo sentido, a citada lei, em seu art.187, que trata da demonstração do Resultado do Exercício, vincula as despesas, custos e encargos às receitas correspondentes do mesmo exercício, verbis:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Tem-se ainda a Instrução Normativa SRF nº 11/96, que em seu artigo 29 disciplina a possibilidade de dedução de juros sobre capital próprio, e ratifica a interpretação da Lei nº 6.404/76, verbis:

Juros Sobre Capital Próprio

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (Grifei)

A contribuinte invoca o mesmo normativo (art.29 da IN SRF nº 11/96) para declarar que respeitou o regime de competência, na medida em que só se pode cogitar da existência da despesa relativa ao JCP no momento em que o pagamento se torna obrigatório para a pessoa jurídica, e que essa obrigatoriedade só surgiu após a deliberação do Conselho de Administração em dezembro de 2010.

Conforme já mencionado, tal entendimento não tem cabimento, uma vez que a inobservância ao regime de competência decorre do fato de a contribuinte tentar apropriar despesas, em descompasso com as receitas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram.

A matéria também se encontra regulamentada na IN SRF nº 41/98, nos seguintes termos:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual. (Grifei)

O normativo acima esclarece que é possível o pagamento posterior de juros sobre capital próprio, mas desde que a despesa tenha sido reconhecida e devidamente registrada no ano-calendário correspondente ao que foi utilizado para cálculo do JCP, em contrapartida à conta do passivo, que represente a obrigação perante os sócios para pagamento futuro. No caso em tela, a contribuinte manteve uma planilha de JCP acumulados à margem da contabilidade da empresa.

(...)

Resta claro, assim, que a legislação adota como regra geral o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas. As exceções devem vir explícitas na lei. Contudo, a Lei nº 9.249/95 não tratou de excepcionar a regra geral, razão pela qual seria um contrassenso, calcular os JCP com base no patrimônio líquido de um determinado ano-calendário, e apropriar essa despesa em um ano-calendário distinto daquele que serviu como parâmetro para o cálculo dos JCP.

Antes, é preciso compreender os juros sobre capital próprio como destinação do lucro formado a partir da aplicação do capital dos sócios, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo.

Ressalte-se que o caput do art. 9º permite a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Por óbvio que o capital próprio a ser remunerado por juros ao final de cada ano é o capital dos sócios ou acionistas *naquele ano-calendário*.

Esse aspecto da legislação precisa ser observado, porque leva ao seguinte questionamento: ocorrendo a deliberação acerca do pagamento de JCP em 2010, referente a anos-calendários anteriores (1998 a 2009), os sócios/acionistas que receberam a remuneração dos juros foram individualizadamente aqueles constantes do quadro societário/acionistas de 1998 a 2009? Ou foram os sócios/acionistas existentes em 2010? Poderia a Conselho de Administração em 2010 rever as decisões tomadas pelos sócios/acionistas anteriores?

Observe-se, portanto, que se a contribuinte delibera em 2010 o pagamento de JCP dos anos-calendários 1998 a 2009, os sócios a serem remunerados deveriam ser aqueles constantes do quadro societário nos respectivos anos-calendários sobre o qual se calcula os JCP, não os sócios existentes em 2010, sob pena de não se estar a remunerar o capital próprio, mas o capital de outrem. Certamente não é isso o que acontece. O Conselho de Administração não ia decidir,

no presente, remunerar sócios/acionistas que não mais fazem parte da sociedade, quando poderia remunerar os sócios/acionistas atuais através de dividendos.

Remunerar os sócios atuais com juros sobre um capital de anos-calendários pretéritos, seria desvirtuar completamente o instituto do juros sobre capital próprio, pois estar-se-ia a remunerar um capital que pertencia a outrem, logo, não haveria remuneração de capital próprio dos sócios.

Por todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Ressalto que despesas incorridas são aquelas efetivamente pagas ou apropriadas contabilmente como obrigação em conta de passivo.

Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Em relação ao decidido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, também se manifestou com clareza o Acórdão nº 9101-003.066:

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça STJ trazido pela Contribuinte em contrarrazões [REsp nº 1.086.752-PR (2008/01933882), 1ª Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 11/03/2009], observa-se que não se trata de decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 CPC).

Não se aplica, portanto, o comando de vinculação de decisões veiculado no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.

Acrescente-se que este REsp nº 1.086.752 do STJ é um precedente isolado, não havendo outros no mesmo sentido. Além do que, seu entendimento contraria frontalmente o art. 177 da Lei nº 6.404/76, que estabelece a regra geral do regime de competência. Colaciona-se um excerto do RESP, que demonstra tal contradição:

II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração. (Grifei)

Logo, *data venia*, resta equivocado o entendimento consignado neste RESP, e talvez por esta razão, não se encontrem outros julgados neste sentido.

Resta evidente, portanto, a impossibilidade de, no ano-calendário de 2008, deduzir-se de despesas relativas a pagamentos de JCP atinentes aos anos-calendário de 2005 a 2007.

Cabe, assim, ser negado provimento ao recurso.

II. Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sobre o assunto, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

Processo nº 16682.721188/2013-64
Acórdão n.º **9101-003.214**

CSRF-T1
Fl. 1002

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, assim que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Portanto, cabe ser negado provimento ao recurso.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura